



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720067/2021-01
ACÓRDÃO	2301-011.884 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO HUMANO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. EQUIPARADO A EMPRESA. ISENÇÃO OU IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 13.019, de 2014, que dispõe sobre a parceria entre a Administração Pública e organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, e institui e disciplina o Termo de Colaboração, não prevê exclusão destas instituições das obrigações previdenciárias.

ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO OU IMUNIDADE. LEI Nº 12.101, DE 2009. EXIGÊNCIA DE CEBAS. PRÉ REQUISITO OBRIGATÓRIO.

Nos termos da Lei n.º 12.101, de 2009, é obrigatória a posse do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS para que a entidade possa usufruir da isenção/imunidade do recolhimento das contribuições previdenciárias.

SEGURANDO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. PROVA FÁTICA.

A demonstração, a partir dos elementos probatórios, que a prestação de serviço apresenta os requisitos da relação de emprego, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, afasta as condições da contratação e considera como segurado obrigatório na condição de empregado, somente para fins de recolhimento da contribuição previdenciária devida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo do pedido de parcelamento e, na parte conhecida, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (substituto integral), Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-022.516, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – relativa ao ano de 2018.

Ao término do procedimento fiscal foram realizados os seguintes lançamentos de crédito tributário:

PATRONAL e RAT/SAT – Contribuição Previdenciária a cargo da empresa inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos do art. 22, I e II da Lei nº 8.212, de 1991.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL – Contribuição Previdenciária sobre as remunerações pagas ou creditadas à contribuinte individual que lhe preste serviço, nos termos do art. 22, III da Lei nº 8.212, de 1991.

EMPREGADOS – Contribuição Previdenciária à cargo dos empregados, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, arrecadadas nos termos do art. 30, I da Lei nº 8.212, de 1991.

TERCEIROS - Contribuição Previdenciária sobre as remunerações pagas ou creditadas aos empregados devidas a outros fundos e entidades.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

Deixar a empresa de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos. Infração ao art. 33, §§2º e 3º da Lei nº 8212, de 1991 combinado com o art. 233 do Decreto nº 3.048, de 1991 - RPS.

Os lançamentos foram realizados pela constatação da existência de bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias à segurados não declarados em GFIP.

Houve lavratura de Representação Fiscais para Fins Penais nos processos 11274.720068/2021-48 (sonegação da contribuição previdenciária) e 11274.720069/2021-92 (crimes contra a ordem tributária).

A contribuinte foi intimada do lançamento do crédito tributário e, tempestivamente, apresentou Impugnação nos seguintes termos, conforme relatório da decisão recorrida:

4. Intimado, o Contribuinte apresentou sua Impugnação (fls. 925/930), com a qual, em síntese:

a) Invocando disposições da Lei nº 13.019/2014 e declarando-se “Organização da Sociedade Civil – OSC”, defende que estaria assim enquadrada:

(...). Por esta razão não pode ser equiparado a entidade empresarial para fins fiscais. Sua atividade principal no CNAE é "94.30-8-00 — Atividades de Associações de Defesa dos Direitos Sociais" (doc. 01). Não se enquadrando, portanto, no Código 515 do FPAS, como sugere o aplicado Auditor Fiscal.

b) Acrescenta as seguintes considerações:

AS OSC s não exploram atividade econômica na forma do art 173. parágrafos e incisos da CF. mas sim, exercem atividade de interesse público fomentada pelo próprio Estado através dos chamados Termos de Fomento e Termos de Colaboração, por isso são imunes a impostos e contribuições sociais na ex vi dos arts. 150. VI, "a" e 195, § 7º da CF.

A imunidade a impostos e contribuições sociais conferidas as OSCs é corolário lógico jurídico das imunidades recíprocas conferidas aos entes da federação.

Admitir a tributação das OSCs por intermédio de impostos e contribuições sociais é a mesma situação que admitir o Estado tributando a si próprio.

2 Os valores transferidos conforme constam na escrituração contábil do IDH, para a conta “5.1.01.04.0023 - Pagamentos a Profissionais Médicos e

Paramédicos", representam não apenas as despesas com as remunerações dos profissionais autônomos utilizados na execução dos Termos de Colaboração celebrados com as Administrações Públicas Municipais, mas, também, as despesas com transporte, alimentação e hospedagem desses referidos profissionais autônomos conforme se pode verificar no "Demonstrativo das Remunerações Pagas aos Profissionais Autônomos no Exercício 2018 (Doc. 02) a despesa anual com a remuneração de tais prestadores de serviços totalizou R\$ 13.187.023,80 (Treze milhões, cento e oitenta e sete mil, vinte e três reais e oitenta centavos)

c) Quanto à natureza das contratações dos segurados, para realização da prestação dos serviços contratados com entidades públicas, defende que:

4. Os profissionais de saúde autônomos utilizados pelo IDH na execução dos Termos de Colaboração celebrados com as Administrações Públicas Municipais no ano de 2018, foram contratados para realizarem procedimentos, atividades e serviços de natureza eventual, previamente quantificados e determinados, sem exclusividade.

Inexistia, portanto, qualquer obrigatoriedade do profissional autônomo contratado quanto à jornada de trabalho, bem como, qualquer tipo de subordinação. Uma vez realizados os quantitativos de procedimentos, atividades e/ou serviços contratados (consultas, exames, plantões, etc.), os profissionais estavam livres para prestarem seus serviços a quaisquer outros contratantes em qualquer dia ou hora.

Conforme dispõe o art. 3º da CLT, "considera-se empregado toda e qualquer pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário". Neste sentido, os requisitos para a caracterização do vínculo empregatício são: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade. Caso falte qualquer um desses pressupostos, inexistente a relação de emprego.

A prova maior da inexistência de qualquer vínculo empregatício existente entre o IDH e os profissionais de saúde autônomos com os quais executou os Termos de Colaboração celebrados com diversas Administrações Públicas Municipais no ano de 2018, é a não ocorrência de nenhuma reclamação trabalhista de nenhum dos mais de 1.000 profissionais eventuais utilizados.

Improcede, pois, a sugestão do zeloso Auditor Fiscal de que o IDH "pretendeu se eximir de qualquer vinculação de cunho empregatício e dos correspondentes encargos trabalhistas".

d) Reporta a correção da codificação dos segurados em DIRF (do código 0561 para 0588).

e) Atribui a lapsos de setores burocráticos internos, que considera “notadamente formais”, a falta de retenção e recolhimentos das contribuições de contribuintes individuais, assim como a inclusão em GFIP, o que, segundo informa, seria “solucionado”.

f) Quanto aos recolhimentos de contribuições previamente realizados, ressalva que:

A "Relação das GPS's dos Profissionais Autônomos Contribuintes Individuais — Exercício 2018" (Doc. 05), acompanhada dos "Comprovantes de Recolhimento da GPS's dos Profissionais Autônomos Contribuintes Individuais — Exercício 2018" (Doc. 06), revelam que os prestadores de serviço autônomos contribuintes individuais do IDH recolheram para a Previdência Social, no ano de 2018, a importância total de R\$ 1.407.221,30 (Hum milhão, quatrocentos e sete mil, duzentos e vinte e um reais e trinta centavos).

Confrontando-se esse valor com o percentual de 31% (recolhimento de 11 + patronal de 20%) aplicado sobre o total das remunerações pagas a esses autônomos no referido ano, que corresponde a R\$ 4.087.977,38 (Quatro milhões, oitenta e sete mil, novecentos e setenta e sete reais e trinta e oito centavos), verifica-se, à princípio, que o IDH deixou de repassar para o INSS a importância de R\$ 2.680.756,08 (Dois milhões, seiscentos e oitenta mil, setecentos e cinquenta e seis reais e oito centavos).

O IDH aproveita o ensejo, para solicitar do zeloso Auditor Fiscal um completo e minucioso encontro de contas, no qual fique evidenciada a dívida da instituição junto ao INSS relativa ao Exercício de 2018 e assegurada a incoerência da duplicidade de recolhimentos, o que geraria um inaceitável enriquecimento ilícito da União.

g) Quanto às folhas de pagamento, que teria deixado de exibir, argumenta:

08. As "folhas de pagamento mensais dos prestadores de serviços eventuais alocados nos Termo de Colaboração", solicitadas pelo laborioso Auditor Fiscal por meio do TIF nº 1, não apresentadas pelo IDH, correspondem ao "Demonstrativo das Remunerações Pagas aos Profissionais Autônomos no Exercício 2018" referida no item 2 da presente contestação.

Esperamos que tal inobservância da nossa parte tenha agora sido corrigida.

h) Acrescenta que faltaria “motivação fática” ao lançamento fiscal, assim se expressando:

09 Os Autos de Infração derivados do Processo nº 11274-720.067/2021-01, em epígrafe, carecem de motivação fática, uma vez que partem de inexistentes descumprimentos de obrigações tributárias e apresentam bases de cálculo e origens dos dados inverídicos, obtidos a partir de suposições motivadas pelas informações incompletas que infelizmente

forneçemos, por total e assumido desconhecimento do trâmite das auditorias da Receita Federal.

O colegiado da primeira instância, por unanimidade de votos, manteve o lançamento do crédito tributário, conforme ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. JURISPRUDÊNCIA. REGRAS PARA APLICAÇÃO.

A Administração Tributária, para efeito de vinculação à legislação formalmente vigente e à jurisprudência, se sujeita a condições e requisitos legais específicos, que, quando ausentes, impõem a este Órgão de Julgamento Administrativo a obrigação de cumprimento às normas legais vigentes.

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO FISCAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS E CORRESPONDENTES.

Demonstrada a existência de relação de emprego, transvestida de outras formas (como, por exemplo, contratação de “autônomos”), são devidas as correspondentes contribuições sociais.

RECOLHIMENTO PRÉVIO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de recolhimentos previamente realizados, mediante creditamento em favor do contribuinte no lançamento fiscal, pressupõe a regular declaração dos respectivos fatos geradores em GFIP, de forma a vincular inequivocamente os débitos confessados aos recolhimentos realizados. Assim, eventuais recolhimentos, que não possam ser vinculados aos fatos geradores declarados em GFIP, e, especialmente aqueles formalmente vinculados a terceiros, não podem ser aproveitados, exceto quando previamente cumpridas as formalidades legais que regularizem as informações prestadas em GFIP e retifiquem as vinculações, relacionando os respectivos recolhimentos ao Contribuinte.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. COMPROVAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. IMPRESTABILIDADE DE ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

O lançamento fiscal, por constituir ato administrativo, está submetido não apenas ao princípio da legalidade, mas também aos demais e pertinentes princípios aplicáveis aos atos administrativos em geral, como o da devida motivação. Entretanto, a invalidação do lançamento fiscal, com fundamento no descumprimento de formalidade ou exigência legal, depende imprescindivelmente da devida demonstração da ocorrência da falta, erro ou omissão, capazes de invalidar o ato. São, por isso, insuficientes alegações genéricas, que não evidenciem objetivamente o defeito imputado.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PROTESTO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS.

Em se tratando de processo administrativo fiscal, a produção de provas está vinculada às disposições do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim, considerando os eventos processuais já realizados, a eventual apresentação de novos documentos ou a produção de outras provas estará sujeita às respectivas condições legais, especialmente aquelas estabelecidas no artigo 16 do aludido Decreto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A impugnante tomou ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 10/12/2021. Em 11/01/2022 apresentou Recurso Voluntário aduzindo que:

- Por ser uma entidade do terceiro setor, classificada como Organização da Sociedade Civil — OSC, conforme disposto no art. 2º, "a", da Lei Federal nº 13.019/2014, sem fins lucrativos e exerce atividade de interesse público fomentada pelo próprio Estado, através dos chamados Termos de Fomento e Termos de Colaboração, é imune do pagamento de impostos e contribuições sociais
- A imunidade a impostos e contribuições sociais conferidas as OSC's é corolário lógico-jurídico das imunidades recíprocas conferidas aos entes da federação. Admitir a tributação das OSC's por intermédio de impostos e contribuições sociais é a mesma situação que admitir o Estado tributando a si próprio. Isento é, pois, o IDH ao pagamento da Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador.
- O Instituto de Desenvolvimento Humano anexou ao PAF ora recorrido, a "Relação das GPS's dos Profissionais Autônomos Contribuintes Individuais — Exercício 2018", acompanhada de cópias digitalizadas de todos "Comprovantes de Recolhimento da GPS's dos Profissionais Autônomos Contribuintes Individuais — Exercício 2018". As Contribuições Previdenciárias dos Segurados (Profissionais Autônomos Contribuintes Individuais) que prestaram serviços ao IDH no ano de 2018 já foram devidamente recolhidas. Exigir novamente o pagamento das mesmas seria a promoção do enriquecimento ilícito da União.
- Os profissionais de saúde autônomos utilizados pelo IDH na execução dos Termos de Colaboração celebrados com as Administrações Públicas Municipais no ano de 2018, foram contratados para realizarem procedimentos, ações, atividades e serviços de natureza eventual, previamente quantificados e determinados, sem exclusividade. Inexistia, portanto, qualquer obrigatoriedade do profissional autônomo contratado

quanto à jornada de trabalho, bem como, qualquer tipo de subordinação. Uma vez realizados os quantitativos de procedimentos, atividades e/ou serviços contratados (consultas, exames, plantões, etc.), os profissionais estavam livres para prestarem seus serviços a quaisquer outros contratantes em qualquer dia ou hora.

- Os requisitos para a caracterização do vínculo empregatício são: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade. Caso falte qualquer um desses pressupostos, inexistente a relação de emprego. Incabível, pois, a aplicação ao IDH de Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Tributária Acessória.

E requer

a) requer o IDH o recebimento do presente Recurso Voluntário na forma do Decreto nº 7574/2011, bem como, o seu provimento;

b) requer também o IDH, a imediata suspensão do Crédito Tributário apontado no PAF nº 11274.720067/2001-01, de acordo com o disposto no art. 151, III, do CTN c/c o disposto no art. 73 do Decreto nº 7574/2011;

c) requer ainda o IDH, por ser uma entidade sem fins lucrativos e estatutariamente voltada para as parcerias com a Administração Pública, na hipótese da não aceitação das suas Razões de Recurso pelo CARF, que seja concedido o parcelamento do Crédito Tributário sugerido pelo PAF nº 11274.720067/2001-01, no maior prazo possível e sem a aplicação de juros, multas e/ou encargos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

ADMISSÃO DO RECURSO

Considerando que o Recurso Voluntário foi tempestivamente apresentado, será conhecido, contudo, de forma parcial.

A defesa pede, caso não de entenda pelo cancelamento da autuação, que os débitos possam ser parcelados sem multa, juros ou encargos.

Tal tema foge a competência deste Conselho pois não trata da matéria em discussão, que é a legalidade do lançamento do crédito tributário. Ademais, o parcelamento deverá ser solicitado junto a Administração Tributária e será concedido nos termos da legislação em vigor.

A recorrente não traz argumentos específicos sobre o lançamento da multa por descumprimento da obrigação acessória, restringindo a afirmar que não configurada a relação de emprego

MÉRITO

Requisitos para imunidade/isenção das contribuições previdenciárias patronais

Aduz a defesa que a entidade possui imunidade de impostos e contribuições sociais por revestir a mesma natureza das Administrações Municipais com as quais contrata:

3.1 - Sendo o IDH uma entidade privada do terceiro setor, classificada como Organização da Sociedade Civil — OSC, conforme disposto no art. 2º, "a", da Lei Federal nº 13.019/2014, voltada para a promoção da educação, da assistência social e da saúde, sem fim lucrativo, não integrante da Administração Pública direta ou indireta, **não pode ser equiparado a entidade empresarial para fins fiscais.**

(...)

AS OSC's não exploram atividade econômica na forma do art. 173, parágrafos e incisos da CF, mas sim, exercem atividade de interesse público fomentada pelo próprio Estado, através dos chamados Termos de Fomento e Termos de Colaboração, **por isso são imunes a impostos e contribuições sociais** na ex vi dos arts. 150, VI, "a" e 195, § 7º da CF.

A imunidade a impostos e contribuições sociais conferidas as OSC's é corolário lógico-jurídico das imunidades recíprocas conferidas aos entes da federação.

Admitir a tributação das OSC's por intermédio de impostos e contribuições sociais é a mesma situação que admitir o Estado tributando a si próprio.

(grifei)

O Relatório Fiscal informa que a contribuinte não possuía CEBAS válido no período:

V.5 Consultamos na internet as páginas do Ministério da Educação e da Cidadania e **não localizamos nenhum requerimento protocolado pelo IDH relativo à concessão do CEBAS** respectivamente nas áreas de educação e assistência social.

V.6 Empreendemos consulta na internet à página do Ministério da Saúde (siscebas.saude.gov.br/siscebas/WebApplication/consultaPublicaPorCnpj.php), que anexamos, e **constatamos a existência de 2 (dois) requerimentos** efetuados

pelo IDH objetivando a concessão do CEBAS na área de saúde, **ambos indeferidos**, nos termos seguintes:

- Processo nº 25000.025867/2019-17, de 05/02/2019, indeferido pela Portaria SAS/MS nº 715, de 10/06/2019 (anexa);

- Processo nº 25000.206308/2019-14, de 09/12/2019, indeferido pela Portaria SAS/MS nº 338, de 15/04/2020 (anexa).

V.7 Constata-se, portanto, que o IDH **não preenchia no ano de 2018, como não preenche até hoje, requisito essencial para usufruir da isenção das contribuições patronais para a Seguridade Social.** (Grifei)

O ponto central discutido é a necessidade de ser portadora do CEBAS como requisito inicial para que se possa cogitar a possibilidade da entidade ser considerada imune/isenta das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, bem como as devidas às outras entidades e fundos (terceiros).

Antes de analisar o caso concreto é necessário fazer um breve histórico da legislação que rege o benefício da isenção/imunidade das contribuições previdenciárias.

O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, trazia os requisitos para o gozo da “isenção” pelas entidades beneficentes:

Art. 55. **Fica isenta** das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos **seguintes requisitos cumulativamente**:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifei)

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. (grifei)

Embora o artigo citado acima mantenha o termo “isenção”, o Supremo Tribunal Federal já de muito tempo reconheceu que se trata de uma “imunidade”.

MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) (...). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - **não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social** -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - **Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.**(RMS 22192, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 28/11/1995, DJ 19/12/1996) (grifei)

A competência do Conselho Nacional de Assistência Social – CNAS era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do Decreto nº 2.536, de 1998, para fins de obtenção ou manutenção do certificado de entidade de fins filantrópicos. Já a competência do INSS (posteriormente RFBF) era de verificar se a entidade cumpria os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, de modo a gozar da imunidade.

Até a edição da Lei nº 12.101, de 2009, toda a verificação era prévia à permissão de utilização do benefício fiscal.

Neste período, o requerimento de certificação prévia era requisito obrigatório para poder utilizar do benefício da desoneração, conforme Súmula CARF nº 212:

A apresentação de requerimento junto à Administração Tributária **é requisito indispensável à fruição do benefício de desoneração** das contribuições previdenciárias, para fatos geradores ocorridos sob a égide do art. 55, §1º, da Lei nº 8.212/1991, por se caracterizar aspecto procedimental referente à fiscalização e ao controle administrativo.

(grifei)

A sistemática mudou com a edição da Lei nº 12.101 de 2009, e os requisitos passaram a constar do art. 29, que manteve o termo “isenção”:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos: (Vide ADIN 4480)

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.151, de 2015)

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

Art. 31. O direito à isenção das contribuições sociais poderá ser exercido pela **entidade a contar da data da publicação da concessão de sua certificação**, desde que atendido o disposto na Seção I deste Capítulo.

(...)

Art. 34. Os pedidos de concessão originária de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social que não tenham sido objeto de julgamento até a data de publicação desta Lei serão remetidos, de acordo com a área de atuação da entidade, ao Ministério responsável, que os julgará nos termos da legislação em vigor à época da protocolização do requerimento. (grifei)

Houve mudança no procedimento: deixou de ser objeto de requerimento específico e passou a ser a haver a certificação, ainda em fase prévia à utilização do benefício fiscal, que consistia em reconhecer a entidade como beneficente. Os demais requisitos ficaram para posterior averiguação pela fiscalização (Receita Federal do Brasil). Assim, o certificado é apenas um dos requisitos (prévio) para poder usufruir do benefício, não valendo, isoladamente, como garantia da manutenção da condição de imune.

Os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foram objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal (ADIs 2028, 2036, 2228 e 26214 e do Recurso Extraordinário (RE) 566.622, com repercussão geral reconhecida), sob a alegação que a exigência de contrapartidas por parte das entidades beneficentes teria que ocorrer por lei complementar e não lei ordinária.

Com a edição da Lei nº 12.101, de 2009, que trouxe novas regras para o CEBAS, a constitucionalidade foi novamente questionada pelos mesmos motivos, falta de uma lei complementar (ADI 4480).

No julgamento realizado em 23/02/2017, o STF, por maioria e nos termos do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao RE nº 566.622 e declarou a inconstitucionalidade de todo o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, concluindo que os requisitos a serem cumpridos pela entidade beneficente são aqueles dispostos no art. 14 do CTN. Posteriormente, em 19/12/2019, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela União para assentar a constitucionalidade tão somente do inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (Acórdão publicado em 11/05/2020, Redatora para o Acórdão Ministra Rosa Weber):

a) É exigível lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas (Tema nº 32);

b) Lei ordinária pode regular aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo;

c) É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. (grifei)

Quando apreciou a Lei nº 12.101, de 2009 (ADI 448), decidiu pela **constitucionalidade dos dispositivos procedimentais**, e pela **inconstitucionalidade de outros que estabeleciam contrapartidas estranhas as já tratadas pelo art. 14 do CTN**.

Após tal apreciação do STF, a interpretação mais aceita é que as regras que tratem exclusivamente do procedimento de concessão da certificação (CEAS/CEBAS), pelos Ministérios envolvidos, e outros procedimentais, poderiam estar inseridas em lei ordinária (no caso a Lei nº 12.101, de 2009), mas não se poderia exigir requisitos de contrapartida estranhos aos constantes do art. 14 do CTN, posto que não existia outra lei com força de complementar, apta a reger o aspecto material.

Visando solucionar a lacuna na legislação, foi publicada a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que passou a tratar da questão dos requisitos para obter a imunidade.

Art. 3º **Farão jus à imunidade** de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal as entidades beneficentes que atuem nas áreas da saúde, da educação e da assistência social, **certificadas nos termos desta Lei Complementar**, e que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus dirigentes estatutários, conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, das funções ou das atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - apliquem suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresentem certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como comprovação de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

IV - mantenham escrituração contábil regular que registre as receitas e as despesas, bem como o registro em gratuidade, de forma segregada, em consonância com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e com a legislação fiscal em vigor;

V - não distribuam a seus conselheiros, associados, instituidores ou benfeitores seus resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto, e, na hipótese de prestação de serviços a terceiros, públicos ou privados, com ou sem cessão de mão de obra, não transfiram a esses terceiros os benefícios relativos à imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

VI - conservem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de emissão, os documentos que comprovem a origem e o registro de seus recursos e os relativos a atos ou a operações realizadas que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - apresentem as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e VIII - prevejam, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidades beneficentes certificadas ou a entidades públicas.

(...)

Art. 29. **A certificação ou sua renovação será concedida** às entidades beneficentes com atuação na área de assistência social abrangidas pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, **que executem:**

I - serviços, programas ou projetos socioassistenciais de atendimento ou de assessoramento ou que atuem na defesa e na garantia dos direitos dos beneficiários da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - serviços, programas ou projetos socioassistenciais com o objetivo de habilitação e de reabilitação da pessoa com deficiência e de promoção da sua inclusão à vida comunitária, no enfrentamento dos limites existentes para as pessoas com deficiência, de forma articulada ou não com ações educacionais ou de saúde;

III - programas de aprendizagem de adolescentes, de jovens ou de pessoas com deficiência, prestados com a finalidade de promover a sua integração ao mundo do trabalho nos termos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e do inciso II do caput do art. 430 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, ou da legislação que lhe for superveniente, observadas as ações protetivas previstas na Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990(Estatuto da Criança e do Adolescente);

IV - serviço de acolhimento institucional provisório de pessoas e de seus acompanhantes que estejam em trânsito e sem condições de autossustento durante o tratamento de doenças graves fora da localidade de residência.

Parágrafo único. Desde que observado o disposto no caput deste artigo e no art. 35 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003(Estatuto do Idoso), as entidades beneficentes poderão ser certificadas, com a condição de que eventual cobrança de participação do idoso no custeio da entidade ocorra nos termos e nos limites do § 2º do art. 35 da referida Lei.

(...)

Art. 31. Constituem requisitos para a certificação de entidade de assistência social:

I - ser constituída como pessoa jurídica de natureza privada e ter objetivos e públicos-alvo compatíveis com a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

II - comprovar inscrição no conselho municipal ou distrital de assistência social, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

III - prestar e manter atualizado o cadastro de entidades e organizações de assistência social de que trata o inciso XI do caput do art. 19 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993;

IV - manter escrituração contábil regular que registre os custos e as despesas em atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade;

V - comprovar, cumulativamente, que, no ano anterior ao requerimento:

a) destinou a maior parte de seus custos e despesas a serviços, a programas ou a projetos no âmbito da assistência social e a atividades certificáveis nas áreas de educação, de saúde ou em ambas, caso a entidade também atue nessas áreas;

b) remunerou seus dirigentes de modo compatível com o seu resultado financeiro do exercício, na forma a ser definida em regulamento, observados os limites referidos nos §§ 1º e 2º do art. 3º desta Lei Complementar.

(...)

Art. 38. A validade da certificação como entidade beneficente condiciona-se à manutenção do cumprimento das condições que a ensejaram, inclusive as previstas no art. 3º desta Lei Complementar, cabendo às autoridades executivas certificadoras supervisionar esse atendimento, as quais poderão, a qualquer tempo, determinar a apresentação de documentos, a realização de auditorias ou o cumprimento de diligências.

§ 1º **Verificada a prática de irregularidade pela entidade em gozo da imunidade, são competentes para representar,** motivadamente, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público:

I - o gestor municipal ou estadual do SUS, do Suas e do Sisnad, de acordo com sua condição de gestão, bem como o gestor federal, estadual, distrital ou municipal da educação;

II - **a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil;**

III - os conselhos de acompanhamento e controle social previstos na Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, e os Conselhos de Assistência Social e de Saúde;

IV - o Tribunal de Contas da União;

V - o Ministério Público.

§ 2º Verificado pela **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o descumprimento de qualquer dos requisitos previstos nesta Lei Complementar,**

será lavrado o respectivo auto de infração, o qual será encaminhado à autoridade executiva certificadora e servirá de representação nos termos do inciso II do § 1º deste artigo, e ficarão suspensos a exigibilidade do crédito tributário e o trâmite do respectivo processo administrativo fiscal até a decisão definitiva no processo administrativo a que se refere o § 4º deste artigo, devendo o lançamento ser cancelado de ofício caso a certificação seja mantida.

(...)

Art. 41. A partir da entrada em vigor desta Lei Complementar, ficam extintos os créditos decorrentes de contribuições sociais lançados contra instituições sem fins lucrativos que atuam nas áreas de saúde, de educação ou de assistência social, expressamente motivados por decisões derivadas de processos administrativos ou judiciais com base em dispositivos da legislação ordinária declarados inconstitucionais, em razão dos efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2028 e 4480 e correlatas. (grifei)

A publicação da Lei Complementar não inovou em relação à sistemática já adotada com o advento da Lei nº 12.101, de 2009, com a certificação prévia da entidade e verificação posterior dos demais requisitos.

Está claro que possuir a certificação não é condição suficiente para o gozo da imunidade, é só um pré-requisito, já que a legislação exige que os órgãos de controle fiscalizem o cumprimento dos demais requisitos estabelecidos por Lei Complementar.

Após esse breve resumo das mudanças legislativas sobre o tema da imunidade das contribuições previdenciárias, é factível entender que **é necessário que a entidade seja portadora de CEBAS válido antes do início do gozo do benefício fiscal**, tal qual definido na Lei nº 12.101, de 2009, já que a mesma sistemática foi reproduzida na LC nº 187, de 2021.

No caso concreto, os fatos eram regidos pela Lei nº 12.101, de 2009, pois o fato gerador ocorreu em 2018, e se verificou que a entidade não era portadora do CEBAS válido no período, conforme consta do Relatório Fiscal, que não foi questionado pela defesa.

A afirmação da recorrente é que pela simples razão de firmar contrato de colaboração com Administração Municipal, nos termos da Lei nº 13.019, de 2014, estenderia a ela o benefício da imunidade recíproca existente entre os Entes Federados.

O contrato de parceria em nada altera sua natureza de pessoa jurídica de direito privado, sujeita às regras de equiparação à empresa, nos termos do § único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991.

Ademais, para afastar a incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, seria necessária a previsão expressa na Lei nº 13.019, de 2014, que estabelece o regime de cooperação entre as Administrações Públicas e as organizações da sociedade civil, o que não existe.

Há diversos julgados recentes neste Conselho pela necessidade de apresentação do CEBAS como condição inafastável para fruição do benefício:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

IMUNIDADE. REQUISITOS. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CEBAS). NECESSIDADE. RE 566.622.

O STF declarou a constitucionalidade do inciso II do artigo 55 da Lei nº 8.212 de 1991 que estabelece que a entidade beneficente deve ser portadora do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social.

IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTIDADE BENEFICENTE. ISENÇÃO COTA PATRONAL.

A imunidade especial estabelecida na Constituição é condicionada aos requisitos estabelecidos em lei, em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Comprovada a existência da certificação CEBAS ou a sua recuperação, presente o requisito essencial ao reconhecimento da imunidade.

IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. ISENÇÃO. ABRANGÊNCIA. LEI Nº 11.457 DE 2007.

Aplicam-se às contribuições devidas a outras entidades e fundos os mesmos prazos, condições, sanções e privilégios, previstos para as contribuições previdenciárias, inclusive quanto à cobrança judicial, na forma da legislação em vigor.

(ACÓRDÃO nº 2201-010.452, de 04/04/2023)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o lançamento sido efetivado no quinquênio legal não ocorre a decadência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/07/2009

ENTIDADE BENEFICENTE. IMUNIDADE ESPECIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE CEBAS/CEAS. INOCORRÊNCIA DA BENESSE.

A imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, das contribuições para a Seguridade Social prevista no § 7º do art. 195 da Constituição Federal alcança exclusivamente a

entidade beneficente de assistência social que tenha atendido, cumulativamente, todas as exigências normativas, **em especial possuir a certificação de entidade beneficente de assistência social. Ausente a certificação, impossível a fruição do benefício fiscal e é incorreto o auto enquadramento efetuado sem que tivesse havido ato administrativo declaratório.**

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, ao dispor sobre a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prescreve que os requisitos a serem atendidos por essas entidades devem ser regulados de forma infraconstitucional, exigindo integração legislativa por veicular norma de eficácia limitada e de aplicabilidade condicionada. O STF, neste quadrante, estabeleceu que compete a lei complementar definir o modo beneficente de atuação das entidades, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas, lado outro, compete a lei ordinária disciplinar os aspectos procedimentais, consistentes na certificação, fiscalização e no controle administrativo das entidades. Tema 32 de Repercussão Geral do STF

(Acórdão nº 2202-007.774, de 13/01/2021) (grifei)

E que a simples condição de sociedade sem fins lucrativos não afasta, por si só, a condição de contribuinte das Contribuições Previdenciárias:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2010

OSCIP. EMPRESA. CONCEITO PREVIDENCIÁRIO. ISENÇÃO OU IMUNIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Lei 9.790/99 que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), e institui e disciplina o Termo de Parceria, **não prevê exclusão de tais instituições das obrigações previdenciárias.**

A Constituição Federal isenta de contribuição para a Seguridade Social as entidades que atendam às exigências estabelecidas em lei, dentre as quais destaca-se **a exigência de a instituição ser certificada como entidade beneficente de assistência social.**

(...) (Acórdão nº 2202-010.679, de 04/04/2024)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2007 a 31/12/2008

ORGANIZAÇÃO DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO - OSCIP. IMUNIDADE.

A qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP, **por si só, não enseja a imunidade prevista no art. 195, §7º, da Constituição Federal,**

que somente alcança as entidades beneficentes de assistência social que preencham os requisitos determinados em lei.

(...) (Acórdão nº 2401-011.880 de 10/07/2024) (grifei)

Requisitos caracterizadores da condição de segurado empregado

A defesa afirma que a contratação de contribuintes individuais para execução dos contratos celebrados com as Administrações Municipais não era na condição de empregado, pois não havia habitualidade e subordinação:

3.3 - Os profissionais de saúde autônomos utilizados pelo IDH na execução dos Termos de Colaboração celebrados com as Administrações Públicas Municipais no ano de 2018, foram contratados para **realizarem procedimentos, ações, atividades e serviços de natureza eventual, previamente quantificados e determinados, sem exclusividade.**

Inexistia, portanto, qualquer obrigatoriedade do profissional autônomo contratado quanto à jornada de trabalho, bem como, qualquer tipo de subordinação.

Uma vez realizados os quantitativos de procedimentos, atividades e/ou serviços contratados (consultas, exames, plantões, etc.), **os profissionais estavam livres para prestarem seus serviços a quaisquer outros contratantes em qualquer dia ou hora.**

Conforme dispõe o art. 3º da CLT, "considera-se empregado toda e qualquer pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Neste sentido, os requisitos para a caracterização do vínculo empregatício são: serviço prestado por pessoa física, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade. Caso falte qualquer um desses pressupostos, inexistente a relação de emprego. (grifei)

A condição de segurado obrigatório, na modalidade empregado, para fins previdenciário-tributário, está determinada no art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;"

(...)

Os requisitos que caracterizam que a condição são a pessoalidade, a não eventualidade, a subordinação e a onerosidade.

A existência da pessoalidade e da onerosidade não são discutidos pela defesa que somente aborda a falta de subordinação na prestação do serviço, a eventualidade do trabalho realizado e que não há exclusividade.

A questão de o contrato não exigir exclusividade do prestador, não impede a formação de vínculo empregatício, já que um empregado pode ter diversas fontes pagadoras, sem perder a condição de empregado.

Quanto a **eventualidade**, o relatório Fiscal conclui que:

IV.4 A análise dos contratos apresentados (anexos) demonstra, em todos os aspectos, que o IDH pretendeu, mediante a sua celebração, conferir a natureza de uma relação de trabalho autônomo com os profissionais, **buscando eximir-se de qualquer vinculação de cunho empregatício e dos correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários.** Reproduzimos adiante um contrato firmado pelo IDH com **uma médica**, o qual segue rigorosamente **o mesmo padrão adotado em todos os contratos apresentados, que traduz a evidente intenção de conferir à relação trabalhista uma roupagem autônoma, precária, eventual:**

(...)

IV.8 Fica patente que, sob a luz de qualquer das 4 teorias delineadas no subitem IV.7, a relação de trabalho entre o IDH e os profissionais de saúde, nos moldes dos contratos celebrados, **possui natureza não eventual, uma vez que os serviços são desenvolvidos em caráter continuado, duradouro, repetitivo, e identificam-se com os fins para os quais o IDH foi criado, gerando uma fixação jurídica entre as partes: um contrato com prazo de vigência estabelecido.**

(...) grifei

A eventualidade se refere a necessidade que o tomador tem na prestação do serviço. Os serviços prestados por profissionais da saúde no âmbito de hospitais, clínicas, consultórios médicos ou serviço de atendimento médico, não são eventuais dada a necessidade permanente e continua destes profissionais para que os atendimentos ocorram. Deste modo, não se pode falar em eventualidade dos serviços contratados de profissionais de saúde para realizar atendimento médico para a Administração Municipal.

A habitualidade está relacionada a frequência com que o serviço é prestado ao tomador. No caso concreto, a carga de trabalho do contrato paradigma era definida semanalmente em 20 consultas/atendimentos, com um pagamento fixo mensal e contrato por 12 meses com renovação automática e duração indefinida, demonstrando a habitualidade e a continuidade do serviço prestado.

Em conclusão, o serviço prestado era não eventual, e era habitual e contínuo.

Em relação à **subordinação**, temos que verificar a diferença entre a subordinação estrutural e a subordinação jurídica.

A subordinação estrutural, integrativa ou objetiva, se refere a uma submissão do empregado ou contratado à estrutura da organização em que está inserido. Ela é defendida pelo jurista Maurício Godinho Delgado, que define como: “a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços”.

Já a subordinação jurídica requer que haja a submissão às determinações e controle do empregador. O controle não que exige a vigilância contínua dos trabalhos efetuados, mas tem que existir a possibilidade de o empregador dar ordens, comandar, dirigir e fiscalizar a atividade desenvolvida, inclusive com punição.

A necessidade da existência da subordinação jurídica, comprovada com os elementos fático apontados pela Fiscalização, para além da subordinação estrutural objetiva, como prova para a existência do vínculo empregatício, está destacado nos Acórdãos abaixo transcrito:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

(...)

PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS PELO SÓCIO. ARTISTA. ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. SUBORDINAÇÃO. REQUISITOS.

A subordinação é o elemento mais contundente para a caracterização da relação de emprego. Para efeito de reconhecer a relação de emprego e a ilicitude na contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços artísticos, em caráter personalíssimo, com designação de obrigações a sócios da sociedade prestadora, **é inviável considerar apenas a subordinação estrutural ou a subordinação objetiva como elementos de prova.** Cabe à fiscalização demonstrar a **subordinação jurídica na concepção tradicional de submissão direta aos poderes diretivo, regulamentar e disciplinar do contratante,** dentre outros, que eliminam autonomia e riscos do negócio próprios dos contratos de natureza civil.

(...) (Acórdão nº 2101-003.439, de 07/08/2024)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 21/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. ANÁLISE DOS ELEMENTOS FÁTICOS-PROBATÓRIOS.

Demonstrada nos autos, **a partir dos elementos probatórios** apresentados pela autoridade fiscal, a interposição de pessoas jurídicas na contratação de serviços, **mediante averiguação quanto à presença dos requisitos da relação de emprego,**

correto o procedimento fiscal **ao enquadrar as pessoas físicas, contratadas em tais condições, como segurados empregados do tomador.**

(...)

(Acórdão nº 9202-011.423, de 22/08/2024) – (Grifos não originais)

O caso em análise não trata de “pejotização”, que consiste na contratação de um prestador de serviço pessoa física por meio de uma pessoa jurídica, mas de uma terceirização, ainda que não típica, em que os Municípios delegam à IDH a condição de tomadora de serviço para contratar com as pessoas físicas (profissionais de saúde) a prestação de serviço nas instalações do Município ou onde ele determinar, mas aplica-se a mesma lógica destacada nos Acórdão acima. Se ficar caracterizada a subordinação jurídica, por elementos de provas apresentados no caso concreto, deve desconsiderar a forma de contratação entre a IDH e os médicos, qualquer que seja ela, e considerar a existência de fato de segurados obrigatórios na condição de empregados.

Em análise a **subordinação**, o Relatório destaca algumas cláusulas do contrato paradigma:

“CLÁUSULA 1ª: O presente instrumento tem como objeto, a prestação de serviços médicos, sem exclusividade, por profissional autônomo, com registro ativo no CRM, **segundo as instruções e necessidades do contratante**, ...” (grifo nosso)

...

CLÁUSULA 6ª: Ficam estabelecidas como obrigações do contratado:

...

b) **Obedecer às instruções do contratante** quanto às normas, os termos, às exigências e às condições dos serviços a serem prestados nas unidades, órgãos ou entidades;

c) **Prestar esclarecimentos ao contratante, sempre que lhe solicitar**, deixando-o sempre bem informado sobre a execução dos serviços;

d) Não revelar, **sob pena de punição, rescisão contratual e multa**, detalhes de suas atividades a terceiros, bem como, informações sobre seus pacientes;” (grifos no original)

E conclui

IV.10 Resta evidente, das disposições contratuais sob exame, que **o IDH reservou para si o poder de determinar a forma pelas quais as atividades seriam desenvolvidas pelos profissionais, supervisionando-os e podendo até mesmo puni-los em caso de descumprimento das diretrizes fixadas, revelando a presença indubitável do elemento subordinação.** (grifei)

Há ainda destaque quanto a remuneração que, para além dos pagamentos normais de honorários pela prestação de serviço, em valores fixos mensais, o contrato previa o pagamento

das despesas de ajuda de custo para transporte, alimentação e hospedagem se a prestação do serviço fosse em outro Município:

IV.11 Por fim, conclui-se, **sem dificuldades, quanto à presença do elemento remuneração**, como contraprestação dos serviços prestados, a qual **é ajustada em valores fixos mensais** (salário), conforme o disposto na CLÁUSULA 4ª do contrato exemplificativo, a qual estabelece inclusive **a possibilidade do pagamento de verbas indenizatórias a título de ajuda de custo de transporte, alimentação e hospedagem, para o caso dos serviços virem a ser prestados em municípios diversos do da sede do contratante.** (grifei)

Diante disso concluiu a relação contratual preenche os requisitos necessários para qualificar os profissionais como segurados empregados:

IV.12 Por todo o exposto nos subitens IV.7 a IV.11, conclui-se que as características do trabalho prestado pelos profissionais da área de saúde contratados pelo IDH, no âmbito das instalações de saúde dos municípios com os quais o IDH celebrou Termos de Colaboração, demonstram que **a relação contratual entre os profissionais e o IDH preenche todos os requisitos necessários para a configuração de uma relação de emprego, o que conduz à qualificação dos referidos profissionais como segurados empregados** do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, nos ditames do art. 12, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91. (grifei)

A tese é reforçada pela forma como a contribuinte informou os dados na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, do ano de 2018, no código 0561, para empregados e não no código 0588, para contribuinte individual:

IV.13 A conclusão supra-referida encontra-se reforçada pelos dados da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF do Ano-Calendário 2018 enviada pelo IDH, cujas informações encontram-se detalhadas na planilha que anexamos ao processo sob a forma de “arquivo não-paginável”. **Os profissionais da área de saúde, com os quais o IDH celebrou “contratos de prestação de serviços eventuais”, foram informados na DIRF com o código de receita “0561 - IRRF - RENDIMENTO DO TRABALHO ASSALARIADO”, o qual se destina a informar os trabalhadores com os quais o Declarante possui vínculo empregatício.** Os trabalhadores autônomos (eventuais) devem ser informados pelo Declarante na DIRF com o código de receita “0588 - IRRF – RENDIMENTO DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO”. (grifei)

Os elementos trazidos pela Fiscalização demonstram que o tomador tinha, de fato, o controle, o poder decisão, direção, fiscalização e punição sobre os serviços prestados, o que caracteriza a existência da subordinação. Portanto, estava presente o elemento da subordinação na relação entre o tomador e os médicos contratados, denotando a existência de segurado obrigatório na condição de empregado.

Não há no recurso um pedido de compensação quanto aos pagamentos de contribuição previdenciária, que a contribuinte afirma que foram recolhidos pelas pessoas físicas contratadas. E, quanto a alegação de possível enriquecimento ilícito da União, uma vez caracterizada a relação empregado/empregador, está correta a cobrança das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, ou que tenha responsabilidade, instituída por lei, de reter e recolher. Eventuais pagamentos indevidos, devem ser restituídos nos termos da legislação tributária.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte o Recurso Voluntário, não conhecendo sobre pedido de parcelamento e, na parte conhecida, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias